

УДК 657:636.5.082.47

Н. С. Золотарьова

канд. екон. наук, ст. викладач,
кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА АКТИВІВ В ІНКУБАТОРНО-ПТАХІВНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ П(С)БО 30 «БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ»

Ведение в действие национального стандарта 30 «Биологические активы» повлияло на оценку и бухгалтерский учет продукции инкубаторных предприятий. В статье описаны особенности классификации и учета активов на инкубаторных предприятиях разных типов.

Introduction of the national standard 30 «Biological Assets» affected the ways of evaluating and accounting of the products of the poultry incubatory-farming enterprises. This article describes the peculiarities of the assets' evaluation and classification in the poultry incubatory-farming enterprises of different types.

Ключові слова: біологічні активи, інкубація, інкубаційні яйця, молодняк.

З набуттям чинності з 1 січня 2007 р. П(С)БО 30 «Біологічні активи» відбулися певні зміни в обліку продукції сільськогосподарського виробництва. Ці нововведення не оминули діяльність інкубаторно-птицевих підприємств (далі — ПП). П(С)БО 30 «Біологічні активи» внесло у лексикон бухгалтера такі нові поняття, як «біологічні активи», «додаткові біологічні активи», «біологічні перетворення».

Що стосується визнання окремих активів відповідно до вимог цього стандарту в інкубаторних підприємствах, то слід зазначити, що ні в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів (далі — Методичні рекомендації № 1315) [4], ні в інших публікаціях про запровадження цього стандарту, немає жодної згадки [4; 6–9], тому для визначення, які активи є біологічними активами та які процеси є біологічними перетвореннями в ПП необхідно проаналізувати виробничу діяльність таких підприємств (табл. 1).

За результатами проведеного дослідження виявлено різну галузеву структуру ПП, яка визначає побудову в них обліку витрат на біологічні перетворення та результати виробничої діяльності, і запропоновано класифікувати їх відповідно до організаційної структури, виділивши такі типи: суто інкубаторні підприємства (тип А); ПП, що займаються інкубацією яєць та утриманням батьківського стада птиці (тип Б); ПП, що поєднують у своїй діяльності інкубацію яєць, утримання ферми батьківського стада птиці та рослинництво (тип В); ПП, що здійснюють інкубацію яєць птиці та мають рослинницькі підрозділи (тип Г).

Таблиця 1

**ВИЗНАННЯ АКТИВІВ ПРОЦЕСУ ІНКУБАЦІЇ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ П(С)БО 30 «БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ»
В ІППІ ПОЛТАВСЬКОЇ ОБЛАСТІ**

Вид активу	Класифікація активу відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи»	Обґрунтування
1. ІПП тину А, Г		
Інкубаційні яйця	Біологічні активи	Здатні давати сільськогосподарську продукцію (молодняк птиці) у результаті біологічних перетворень
Добовий молодняк птиці	Біологічні активи	Здатні давати сільськогосподарську продукцію (яйця, приріст, побічну продукцію) в результаті біологічних перетворень
	Сільськогосподарська продукція	Призначена для продажу
	Додаткові біологічні активи	Біологічний актив, одержаний у результаті біологічних перетворень (інкубації)
2. ІПП тину Б, В		
Інкубаційні яйця	Біологічні активи	Здатні давати сільськогосподарську продукцію (молодняк птиці) в результаті біологічних перетворень
	Додаткові біологічні активи	Біологічний актив, одержаний у результаті біологічних перетворень (утримання ферми батьківського стада)
	Сільськогосподарська продукція	Частина цього активу призначена для продажу
Добовий молодняк птиці	Біологічні активи	Здатні давати сільськогосподарську продукцію (яйця, приріст, побічну продукцію) в результаті біологічних перетворень
	Сільськогосподарська продукція	Частина молодняку призначена для продажу
	Додаткові біологічні активи	Біологічний актив, одержаний у результаті біологічних перетворень (інкубації)

Згідно з п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи» біологічним активом є «тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди». Цим самим пунктом положення визначено, що «сільськогосподарська продукція — актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання» [3].

Особливості отримання та використання інкубаційних яєць та добового молодняку птиці (продукції процесу інкубації) в ППП полягають у тому, що вони за П(С)БО 30 «Біологічні активи» можуть бути одночасно визнані як біологічний актив, додатковий біологічний актив та сільськогосподарська продукція.

Принципова відмінність у визнанні активів спостерігається тільки в ППП, що мають різні джерела надходження інкубаційних яєць та напрями використання добового молодняку птиці. У визнанні інших результатів процесу інкубації — задохликів, шкаралупи тощо, — з появою П(С)БО 30 «Біологічні активи» змін не відбулося.

З огляду на технологічні особливості інкубаційного процесу в ППП усіх типів вважаємо, що біологічним активом в інкубації є добовий молодняк птиці.

Витратами на формування біологічних активів у такому разі є витрати на інкубацію яєць птиці.

Із впровадженням П(С)БО 30 «Біологічні активи» було змінено і оцінку інкубаційних яєць та молодняку птиці. В основу оцінки було покладено її залежність від визнання цих активів. Порівняльну характеристику активів — учасників інкубаційного процесу та його результатів з погляду їх визнання й оцінки до 1 січня 2007 року та в умовах запровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» в ППП наведено в табл. 2.

Принципова відмінність в оцінці готової продукції та інших активів, яка виникла внаслідок введення цього стандарту, викликала низку зауважень.

У момент визнання готова продукція сільського господарства відповідно до п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [3] оцінюється за справедливою вартістю — ринковою вартістю на момент одержання, а не за собівартістю, як це було раніше. Після первісного визнання її обліковують як запас згідно із П(С)БО 9 «Запаси», тобто за первісною вартістю, яка за своїм грошовим вираженням є справедливою.

Суму понесених на виробництво витрат коригують до рівня справедливої вартості із списанням різниці на субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» або 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». Такий підхід, на нашу думку, є помилковим, оскільки:

1) це суперечить принципу обачності, за яким в обліку доходи відображують за найменшою, а витрати за найбільшою з оцінок;

2) це суперечить економічним законам розвитку підприємства, що передбачають одержання реальної суми прибутку, яка визначається вмінням господарювати, тобто здатністю меншими, ніж у конкурентів, зусиллями виробити якісну продукцію;

3) це призведе до диспропорцій в економіці, оскільки інші, — несільськогосподарські підприємства, отримуватимуть реальний прибуток та вестимуть конкурентну боротьбу, а сільське господарство буде ще більш неефективним;

4) це суперечить основам економічних відносин між підрозділами сільськогосподарського підприємства. Вартість рослинницької продукції, використаної для потреб тваринництва, буде списуватися на витрати тваринництва за ринковими цінами, що збільшить собівартість продукції цієї галузі. В такому разі, підприємству немає потреби з метою здешевлення продукції тваринництва займатися рослинництвом. Застосування такої оцінки вирівняє виробничі витрати багатогалузевих сільськогосподарських підприємств і спеціалізованих підприємств, які використовують куповані корми. В розрахунку на одиницю продукції витрати сільськогосподарських неспеціалізованих підприємств будуть вищими через порівняно нижчі обсяги виробництва;

5) надана свобода у встановленні справедливої, тобто ринкової, вартості дасть змогу маніпулювати її рівнем з боку сільськогосподарського підприємства;

6) бухгалтеру сільськогосподарського підприємства простіше заплатити адміністративний штраф, ніж здійснювати облік відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Таблиця 2

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКИ АКТИВІВ ПРОЦЕСУ ІНКУБАЦІЇ ДО Й ПІСЛЯ ВВЕДЕННЯ В ДІЮ П(С)БО 30 «БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ»

Визнання, оцінка та рахунок обліку активу						
Актив процесу інкубації	До введення в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи»			Після введення в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи»		
	визнання	оцінка	рахунок обліку	визнання	оцінка	рахунок обліку
	2	3	4	5	6	7
Інкубаційні яйця (придбаються підприємством)	Запаси (п. 4, п.6 П(С)БО 9 «Запаси»)	За первісною вартістю (п. 8 П(С)БО 9 «Запаси»)	201	Біологічні активи (п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)	За первісною вартістю (п. 7 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)	213
Молодняк птиці (реалізується)	Запаси (п. 5 П(С)БО 9 «Запаси»)	За виробничою собівартістю (п. 10 П(С)БО 9 «Запаси»)	213*	Сільськогосподарська продукція –первісне визнання (п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)	За справедливою вартістю (п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)	272
				Додатковий біологічний актив (п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)		212
				Біологічний актив (п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)	Після визнання за справедливою вартістю обліковують як запаси відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» (п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)	212
Непридатні для інкубації яйця, міражні яйця (1 міраж)	Товарні яйця (виходячи з їх властивостей)	За цінами можливого використання (п. 9.2 Методичних рекомендацій № 132; п. 6 П(С)БО 9 «Запаси»)	201	Товарні яйця (виходячи з їх властивостей)	Ринкові ціни з коригуванням на якість таких активів (п. 6.7 Методичних рекомендацій № 1315	201

Закінчення табл. 2

Актив процесу інкубації	Визнання, оцінка та рахунок обліку активу					
	До введення в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи»			Після введення в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи»		
	визнання	оцінка	рахунок обліку	визнання	оцінка	рахунок обліку
1	2	3	4	5	6	7
Яйця з ембріонами, вилучені після II міражу та задо-хлики	Інші матеріальні цінності, бракована продукція	За цінами можливого використання	209	Інші матеріальні цінності, бракована продукція	За витратами на утилізацію, що включають до інших операційних витрат (п. 6.9 Методичних рекомендацій № 1315)	209
Шкаралупи	Побічна продукція	За цінами можливого використання (п. 9.2 Методичних рекомендацій № 132)	209	Побічна продукція	За цінами можливого використання (п. 6.6 Методичних рекомендацій № 1315)	209
Молодняк (перераховується на вирощування)	Запаси (п. 6 П(С)БО 9 «Запаси»)	За первісною вартістю (п. 8 П(С)БО 9 «Запаси»)	213*	Біологічний актив (п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)	Після визнання за справедливою вартістю обліковують як запаси відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» (п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)	212
	Сільськогосподарська продукція — первісне визнання (п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)			За справедливою вартістю (п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)		272
				Додатковий біологічний актив (п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)		272

Інкубаційні яйця, одержані як продукція від утримання ферми батьківського стада птиці (підлягають внутрішньому використанню)	Готова продукція	За собівартістю (п. 10 П(С)БО 9 «Запаси»)	272**	Сільськогосподарська продукція — первісне визнання (п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)	Після визнання за справедливою вартістю обліковують як запаси відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» (п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)	212
				Біологічний актив (п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)	За справедливою вартістю (п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)	272
				Додатковий біологічний актив (п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)		272
Інкубаційні яйця, одержані як продукція від утримання ферми батьківського стада птиці (підлягають продажу)	Готова продукція	За собівартістю (п. 10 П(С)БО 9 «Запаси»)	272**	Сільськогосподарська продукція — первісне визнання (п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)	Після визнання за справедливою вартістю обліковують як запаси відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» (п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)	212
				Біологічний актив (п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)	За справедливою вартістю (п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)	272
				Додатковий біологічний актив (п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи»)		272

Примітки

* — субрахунок 213 раніше мав назву «Тварини на вирощуванні та відгодівлі»,

** — субрахунок 272 раніше мав назву «Продукція тваринництва».

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246, зі змінами та доповненнями.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.05.2005 р. № 790.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315.
5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Затв. наказом Міністерства Аграрної Політики України від 18.05.2000 р. № 132.
6. Жук В. М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» // Облік і фінанси АПК. — № 6. — 2006. — С. 34–42.
7. Маренич Т. Г. Облік поточних біологічних активів згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» // Облік і фінанси АПК. — № 12. — 2006. — С. 108–114.
8. Михайлов М. Г., Баранік О. О., Мельник О. А. Проблемні питання впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» // Облік і фінанси АПК. — № 12. — 2006. — С. 100–107.
9. Сук Л. К., Сук П. Л. Облік біологічних активів // Облік і фінанси АПК. — № 9–10. — 2006. — С. 128–134.

Стаття надійшла до редакції 29.05.09.

УДК 64.031

Л. В. Івченко

канд. екон. наук, доц.,
доцент кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Рассматриваются вопросы определения термина «учетная политика» и основные положения ее построения.

In the article are examined the definition of the term accounting policy and basic concepts of its structure.

Ключові слова: облікова політика, фінансова звітність, теорія бухгалтерського обліку.

Розробка ідей облікової політики на підприємстві виникла в США — саме в цій країні облік найменш регулюється державними органами. Для забезпечення можливості прогнозування в практиці